AUDITING I

Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi

Hery, S.E., M.Si.

AUDITING I

(Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi)

AUDITING I

(Dasar-Dasar Pemeriksaan Akuntansi)

Hery, S.E., M.Si.

Kata Pengantar

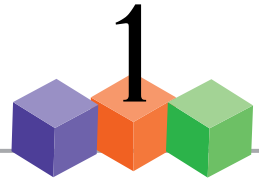
Buku ini secara keseluruhan membahas tentang standar audit; laporan audit; tingkatan dan keputusan mengenai materialitas; tanggung jawab manajemen; tanggung jawab auditor dalam menemukan salah saji yang material dan menemukan tindakan ilegal; asersi manajemen; tujuan audit atas transaksi, saldo, penyajian dan pengungkapan; jenis bukti audit; dokumentasi audit; perencanaan audit; prosedur analitis; dan diakhiri dengan audit atas pengendalian internal.

Buku ini tepat dibaca sebagai buku referensi bagi para mahasiswa S1 akuntansi, S2 akuntansi, dan para praktisi yang bekerja di kantor akuntan publik. Dengan buku ini, diharapkan dapat membantu para pembaca dalam memahami aspek-aspek dasar dalam pemeriksaan akuntansi yang dilakukan oleh tim auditor eksternal (KAP).

Jakarta, Juli 2011

Hery, S.E., M.Si.

Daftar Isi

Standar Audit, Laporan Audit, dan Tingkat Materialitas

1.1 Standar Auditing yang Berlaku Umum

Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya sehubungan dengan audit yang dilakukan atas laporan keuangan historis klien-nya. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional, seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bahan bukti audit.

Pedoman umum yang dimaksud adalah berupa 10 standar auditing yang berlaku umum (*generally accepted auditing standards*), yang dikembangkan oleh AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Standar-standar ini memang tidak cukup spesifik untuk memberikan pedoman yang berarti bagi praktisi akuntan publik, akan tetapi menyajikan kerangka kerja atau acuan yang membuat AICPA dapat memberikan interpretasi. Standar auditing yang berlaku umum (GAAS) dapat dibagi menjadi tiga kategori berikut:

Standar Umum

1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
3. Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

Standar Pekerjaan Lapangan

1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan selanjutnya untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit.
3. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

Standar Pelaporan

1. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Auditor dalam laporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan di mana prinsip akuntansi tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.
3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan audit.
4. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak dapat diberikan. Jika auditor tidak dapat memberikan suatu pendapat, auditor harus menyebutkan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor ini harus secara jelas (dalam laporan auditor) menunjukkan sifat pekerjaannya, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bersangkutan.

1.2 Laporan Audit Standar Wajar Tanpa Pengecualian

Laporan auditor, sebagai tahap akhir dari keseluruhan proses audit, sangatlah penting dalam setiap penugasan untuk mengkomunikasikan berbagai hasil temuannya. Para pemakai laporan keuangan mengandalkan laporan auditor untuk memberikan kepastian atas laporan keuangan sebuah perusahaan. Auditor akan bertanggung jawab apabila laporan audit yang diterbitkannya tidaklah tepat. Laporan audit standar wajar tanpa pengecualian diterbitkan oleh akuntan publik (auditor eksternal) apabila semua kondisi audit telah terpenuhi dan tidak ada salah saji yang signifikan serta laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Agar para pemakai laporan dapat memahami laporan audit, standar profesional AICPA telah menyediakan kata-kata baku atau standar untuk setiap penerbitan laporan audit. Masing-masing auditor dapat mengubah sedikit kata-kata atau penyajian laporan auditnya, namun artinya harus sama.

Laporan audit standar wajar tanpa pengecualian berisi:

1. Judul laporan

   Laporan harus diberi judul yang berisi kata independen, tepatnya adalah "laporan auditor independen" atau "pendapat akuntan independen". Kewajiban untuk mencantumkan kata independen dimaksudkan agar pemakai laporan mengetahui bahwa audit dilaksanakan secara tidak memihak (netral).
2. Alamat laporan audit

   Laporan ini pada umumnya ditujukan kepada perusahaan, para pemegang saham, atau dewan direksi perusahaan.
3. Paragraf pendahuluan

   Ada tiga hal yang dimuat atau ditunjukkan dalam paragraf ini, yaitu:

   - Suatu pernyataan sederhana bahwa kantor akuntan publik bersangkutan telah melaksanakan audit. Pernyataan ini

dibuat untuk membedakan laporan audit dari laporan kompilasi atau laporan *review*.

- Menyatakan jenis laporan keuangan yang telah diaudit, termasuk tanggal neraca serta periode akuntansi untuk laporan laba rugi dan laporan arus kas.
- Menyatakan bahwa penyiapan serta isi laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen, sedangkan tanggung jawab auditor adalah hanya sebatas pada pemberian pendapat (opini) atas laporan keuangan tersebut berdasarkan audit yang telah dilakukan. Tujuan dari pernyataan ini adalah untuk memberitahu pemakai laporan bahwa pihak manajemen bertanggung jawab atas pemilihan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum dan membuat pengukuran serta pengungkapan dalam menerapkan prinsip-prinsip tersebut dan untuk mengklarifikasi antara peran manajemen dan auditor.

4. Paragraf ruang lingkup

   Paragraf ini berisi pernyataan faktual tentang apa yang dilakukan auditor dalam proses audit. Mula-mula paragraf ini menyatakan bahwa auditor melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang berlaku umum. Dalam paragraf ini juga menyatakan bahwa audit dirancang untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material. Kata “material” menunjukkan bahwa auditor hanya bertanggung jawab mencari salah saji yang signifikan, yang dapat memengaruhi keputusan para pemakai laporan keuangan. Adapun istilah “keyakinan yang memadai” digunakan untuk menunjukkan bahwa audit tidak dapat diharapkan untuk memberikan jaminan penuh (garansi 100%) atau menghapus seluruh kemungkinan adanya salah saji yang material dalam laporan keuangan klien, melainkan untuk memberikan tingkat kepastian yang tinggi.

   Paragraf ruang lingkup juga menyatakan bahwa atas dasar pengujian, audit meliputi pemeriksaan bukti-bukti yang mendukung jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Istilah

"atas dasar pengujian" menunjukkan bahwa audit dilakukan atas dasar *sampling* dan bukan atas setiap transaksi dan jumlah yang tersaji dalam laporan keuangan. Paragraf ruang lingkup juga menyatakan bahwa audit juga meliputi penilaian atas ketepatan prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta pengevaluasian atas ketepatan pengungkapan dan penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Terakhir, paragraf ruang lingkup menyebutkan mengenai keyakinan auditor bahwa bukti audit yang dikumpulkan adalah sudah memadai guna menyatakan pendapat.

5. Paragraf pendapat

   Paragraf ini merupakan paragraf terakhir dalam laporan audit standar, yang memuat kesimpulan atau pendapat auditor berdasarkan hasil audit yang telah dilakukannya. Pernyataan pendapat yang ada dalam paragraf ini bukan sebagai pernyataan mutlak atau sebagai jaminan, melainkan lebih kepada pernyataan yang berdasarkan pada pertimbangan profesional auditor, yang mungkin ada beberapa risiko informasi (informasi yang salah) yang berkaitan dengan laporan keuangan yang telah diauditnya.

   Dalam paragraf pendapat ini, sesuai dengan standar auditing yang berlaku umum, auditor diwajibkan untuk menyatakan pendapat tentang laporan keuangan klien secara keseluruhan, termasuk kesimpulan mengenai apakah perusahaan klien telah mengikuti prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan keuangan dikatakan disajikan secara wajar apabila telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

6. Nama kantor akuntan publik

   Pada bagian ini memuat nama kantor akuntan publik yang telah melaksanakan audit atas laporan keuangan kliennya. Seluruh bagian dari kantor akuntan publik ini mempunyai tanggung jawab hukum dan profesional untuk memastikan bahwa kualitas atas audit yang dilakukannya telah memenuhi standar profesional.

7. Tanggal laporan audit

   Tanggal yang tepat untuk dicantumkan pada laporan audit adalah ketika auditor telah menyelesaikan keseluruhan prosedur audit di lokasi pemeriksaan (tanggal pekerjaan lapangan diselesaikan). Tanggal ini menunjukkan hari terakhir dari tanggung jawab auditor untuk me-*review* atas peristiwa-peristiwa penting yang terjadi setelah tanggal laporan keuangan. Jadi, jika tanggal neraca adalah 31 Desember 2010 dan tanggal laporan audit adalah 25 Februari 2011, maka berarti bahwa auditor telah memeriksa transaksi dan peristiwa material yang belum dicatat, yang terjadi hingga tanggal 25 Februari 2011.

Laporan audit standar wajar tanpa pengecualian diterbitkan bila kondisi-kondisi berikut ini terpenuhi:

1. Semua laporan, yang terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laporan laba ditahan, dan laporan arus kas sudah termasuk dalam laporan keuangan.
2. Ketiga standar umum telah dipatuhi dalam semua hal yang berkaitan dengan penugasan.
3. Bukti audit yang cukup memadai telah terkumpul, dan auditor telah melaksanakan penugasan audit sesuai dengan ketiga standar pekerjaan lapangan.
4. Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Hal ini juga berarti bahwa pengungkapan yang memadai telah tercantum dalam catatan atas laporan keuangan.
5. Tidak terdapat situasi yang membuat auditor merasa perlu untuk menambahkan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit.

Laporan Audit Standar Wajar Tanpa Pengecualian:

Laporan Auditor Independen *(Judul Laporan)*

Kepada Para Pemegang Saham *(Alamat Laporan Audit)*
PT. Permata Indah
Jl. Jend. Sudirman 51, Jakarta

Kami telah mengaudit neraca PT. Permata Indah per 31 Desember 2010 dan 2009, serta laporan laba rugi, laporan laba ditahan, dan laporan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen perusahaan. Tanggung jawab kami adalah menyatakan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit kami.
(Paragraf Pendahuluan)

Kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang berlaku umum. Standar ini mengharuskan kami merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material. Audit meliputi pemeriksaan, atas dasar pengujian, bukti-bukti yang mendukung jumlah dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Audit juga meliputi penilaian atas prinsip akuntansi yang digunakan dan estimasi signifikan yang dibuat oleh manajemen, serta pengevaluasian atas pengungkapan dan penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Kami yakin bahwa audit kami memberikan dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat. *(Paragraf Ruang Lingkup)*

Menurut pendapat kami, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan PT. Permata Indah per 31 Desember 2010 dan 2009, serta hasil operasi, dan arus kas untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. *(Paragraf Pendapat)*

Kantor Akuntan Publik, Hery Alexander dan Rekan *(Nama Kantor Akuntan)*

25 Februari 2011 *(Tanggal Laporan Audit)*

1.3 Laporan Audit Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan atau Modifikasi Kata-Kata

Laporan ini adalah laporan wajar tanpa pengecualian, di mana laporan keuangan telah disajikan secara wajar, tetapi auditor merasa perlu atau wajib untuk memberikan informasi tambahan. Berikut adalah penyebab paling penting dari penambahan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata pada laporan audit wajar tanpa pengecualian:

- Tidak diterapkannya secara konsisten prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

- Adanya keraguan yang substansial mengenai kesinambungan usaha atau kelangsungan hidup perusahaan (*going concern*).
- Auditor menyetujui penyimpangan dari prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- Diperlukannya penekanan atas suatu hal atau masalah. Laporan yang melibatkan auditor lain.

Untuk keempat penyebab yang pertama dan bersifat material (tidak diterapkannya secara konsisten prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, adanya keraguan yang substansial mengenai kesinambungan usaha, auditor setuju dengan penyimpangan dari prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, atau diperlukannya penekanan atas suatu hal atau masalah) memerlukan suatu paragraf penjelasan. Dalam hal ini, tiga paragraf (paragraf pendahuluan, paragraf ruang lingkup, dan paragraf pendapat) yang ada dalam laporan audit standar tetap disertakan tanpa adanya modifikasi kata-kata, namun ditambah dengan paragraf keempat sebagai paragraf penjelasan yang terpisah.

Hanya laporan yang pembuatannya secara *material* melibatkan auditor lain yang memerlukan modifikasi kata-kata. Laporan ini memuat tiga paragraf (paragraf pendahuluan, paragraf ruang lingkup, dan paragraf pendapat), yang di mana ketiga paragraf tersebut semuanya membutuhkan modifikasi.

Sebagai kesimpulan, jika kelima penyebab di atas bersifat *tidak material*, maka laporan audit yang tepat untuk diterbitkan adalah laporan audit standar wajar tanpa pengecualian. Adapun, jika penyebabnya bersifat *material,* maka laporan audit yang tepat untuk diterbitkan adalah laporan audit wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata, tergantung pada tipe penyebab yang ada.

Tidak Diterapkannya Secara Konsisten Prinsip-Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum

Standar pelaporan kedua mensyaratkan auditor untuk mengidentifikasi keadaan di mana prinsip akuntansi tidak diterapkan se-

cara konsisten selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya. Prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum mengharuskan bahwa perubahan prinsip akuntansi (jenis atau sifat, dan dampaknya) harus diungkapkan secara memadai dalam catatan laporan keuangan. Apabila terjadi perubahan yang material (seperti perubahan dalam metode penilaian persediaan), auditor harus memodifikasi laporannya dengan menambahkan paragraf penjelasan setelah paragraf pendapat, yang menyebutkan jenis perubahan ini dan mengarahkan pembaca ke catatan laporan keuangan untuk melihat secara lebih rinci perubahan yang dimaksud.

Materialitas perubahan dievaluasi berdasarkan pengaruh perubahan prinsip akuntansi tersebut pada tahun berjalan. Jika auditor sepakat dengan kelayakan perubahan prinsip akuntansi, auditor akan menerbitkan laporan pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Sebaliknya, jika auditor tidak sepakat maka perubahan prinsip akuntansi tersebut akan dianggap sebagai pelanggaran terhadap prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, dan dalam hal ini auditor harus menerbitkan laporan pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*).

Auditor harus mampu membedakan antara perubahan yang memengaruhi konsistensi pelaporan dan perubahan yang dapat memengaruhi komparabilitas tetapi tidak memengaruhi konsistensi. Contoh perubahan yang memengaruhi konsistensi dan bersifat material sehingga memerlukan paragraf penjelasan dalam laporan audit adalah perubahan metode penilaian persediaan (perubahan prinsip akuntansi). Adapun contoh perubahan yang memengaruhi komparabilitas tetapi tidak memengaruhi konsistensi sehingga tidak perlu dimasukkan dalam laporan audit adalah perubahan estimasi (seperti perubahan estimasi mengenai besarnya piutang tak tertagih, umur ekonomis dan nilai residu dari aktiva tetap, jumlah kewajiban garansi, besarnya kandungan mineral dari tanah yang disusutkan, dan asumsi yang digunakan dalam menghitung besarnya manfaat pensiun), koreksi kesalahan yang tidak melibatkan prinsip akuntansi

(seperti kesalahan matematis), dan variasi dalam format penyajian informasi akuntansi. Pos-pos yang secara material memengaruhi komparabilitas laporan keuangan umumnya memerlukan suatu pengungkapan secara memadai dalam catatan laporan keuangan. Laporan audit wajar dengan pengecualian menyangkut pengungkapan yang tidak memadai mungkin diperlukan bila klien menolak untuk mengungkapkan secara layak pos-pos material tersebut.

Adanya Keraguan yang Besar Mengenai Going Concern Perusahaan

Auditor memiliki tanggung jawab dalam mengevaluasi kemampuan perusahaan untuk tetap dapat terus beroperasi menjalankan kegiatan usahanya. Apabila auditor menyimpulkan bahwa terdapat ketidakpastian yang substansial mengenai kemampuan perusahaan untuk dapat terus melanjutkan bisnisnya, maka auditor harus menerbitkan laporan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjelasan. Berikut adalah faktor-faktor yang dapat menimbulkan keraguan yang besar mengenai kelangsungan hidup perusahaan:

1. Kerugian operasi atau defisit modal yang terus berulang dan dalam jumlah yang signifikan.
2. Ketidak mampuan perusahaan dalam memenuhi hampir seluruh kewajibannya yang telah jatuh tempo.
3. Kehilangan pelanggan terbesarnya ("pelanggan mahkota").
4. Bencana yang tidak dijamin oleh asuransi, seperti banjir dan gempa bumi yang bersifat sangat destruktif dan signifikan merugikan perusahaan.
5. Masalah ketenagakerjaan yang sangat serius.
6. Tuntutan pengadilan yang dapat "membahayakan" status serta kemampuan perusahaan untuk beroperasi.

Auditor Setuju dengan Penyimpangan dari Prinsip-Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum

Dalam situasi yang tidak biasa, penyimpangan dari prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum mungkin tidak memerlukan

pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar. Akan tetapi, untuk menjustifikasi pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor harus memiliki keyakinan yang kuat dan menyatakan serta menjelaskan dalam satu paragraf terpisah pada laporan audit, bahwa dengan menaati prinsip akuntansi justru dapat memberikan hasil yang menyesatkan pada situasi tersebut.

Perlunya Penekanan atas Suatu Hal atau Masalah

Dalam situasi tertentu, auditor mungkin merasa perlu untuk menekankan suatu hal atau masalah tertentu yang berkaitan dengan laporan keuangan klien. Biasanya, informasi penjelas dicantumkan dalam suatu paragraf terpisah pada laporan pendapat wajar tanpa pengecualian. Contoh hal atau masalah tertentu yang di mana dirasa perlu oleh auditor untuk disampaikan atau ditekankan sebagai informasi penjelas dalam laporan audit dengan pendapat wajar tanpa pengecualian adalah:

1. Adanya transaksi dalam jumlah yang besar dengan pihak tertentu.
2. Peristiwa penting yang terjadi setelah tanggal neraca.
3. Uraian tentang masalah akuntansi yang memengaruhi komparabilitas laporan keuangan tahun berjalan dengan tahun sebelumnya.
4. Ketidakpastian material yang diungkapkan dalam catatan laporan keuangan.

Laporan yang Melibatkan Auditor Lain

Jika auditor melibatkan auditor lainnya dalam melaksanakan sebagian proses audit, khususnya bila klien memiliki beberapa cabang atau subdivisi yang tersebar di sejumlah lokasi, maka auditor utama memiliki tiga alternatif sebagai berikut:

1. Menerbitkan laporan audit standar tanpa pengecualian

   Ini biasanya dilakukan apabila auditor lain mengaudit bagian yang tidak material dari laporan keuangan klien, dan auditor lain ini sudah sangat dikenal atau diawasi secara ketat oleh audi-

tor utama, atau auditor utama telah melakukan *review* dengan sangat mendalam atas pekerjaan yang dilakukan oleh auditor lain tersebut. Namun demikian, auditor lain tersebut tetap harus bertanggung jawab atas laporan hasil auditnya sendiri yang telah dilakukan apabila terjadi tuntutan hukum atau tindakan dari badan pengawas pasar modal.

2. Menerbitkan laporan audit wajar tanpa pengecualian dengan modifikasi kata-kata.

   Jenis laporan ini disebut juga sebagai laporan atau pendapat bersama. Laporan ini diterbitkan apabila dirasa tidak praktis untuk me-*review* pekerjaan auditor lain, atau apabila auditor lain mengaudit secara material bagian dari laporan keuangan klien.

   Laporan ini tidak menambahkan paragraf terpisah yang membahas pembagian tanggung jawab, tetapi membahasnya dalam paragraf pendahuluan (dengan modifikasi kata-kata). Adapun dalam paragraf ruang lingkup (dengan modifikasi kata-kata), pada bagian akhir paragraf berbunyi: "... (kalimat sebelumnya sama dengan kalimat yang ada pada paragraf ruang lingkup dalam laporan audit standar) Kami yakin bahwa audit kami *dan laporan auditor lain* memberikan dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat". Modifikasi kata-kata yang ada dalam paragraf ruang lingkup ditunjukkan lewat kata-kata yang bercetak miring. Demikian juga, modifikasi kata-kata diberikan dalam paragraf pendapat, yaitu yang berbunyi: "Menurut pendapat kami, *berdasarkan audit kami dan laporan auditor lain*, laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, ... (sisa kalimatnya sama dengan kalimat yang ada pada paragraf pendapat dalam laporan audit standar)". Modifikasi kata-kata yang ada dalam paragraf pendapat ditunjukkan lewat kata-kata yang bercetak miring.

   Contoh yang menggambarkan keterlibatan auditor lain secara material atas laporan keuangan klien adalah misalkan bahwa KAP 'A' telah mengaudit neraca beserta laporan laba rugi, laporan laba ditahan, dan laporan arus kas konsolidasi dari perusa-

haan 'X'. Perusahaan 'X' memiliki anak perusahaan, yaitu perusahaan 'Y', dengan bagian kepemilikan 'X' atas 'Y' adalah sebesar 75% dan telah diaudit oleh KAP 'B'.

Pada bagian paragraf pendahuluan, yang terdapat dalam laporan audit yang diterbitkan oleh KAP 'A', modifikasi kata-kata diberikan yaitu berupa pernyataan bahwa: "... (kalimat sebelumnya sama dengan kalimat yang ada pada paragraf pendahuluan dalam laporan audit standar) *Kami tidak mengaudit laporan keuangan perusahaan* 'Y', sebuah anak perusahaan konsolidasi di mana perusahaan memiliki bagian kepemilikan ekuitas sebesar 75% per 31 Desember 2010, yang laporan keuangannya menyajikan total aktiva sebesar Rp 242 juta dan Rp 223 juta masing-masing per 31 Desember 2010 dan 2009, dan total pendapatan sebesar Rp 345 juta dan Rp 312 juta untuk tahun yang berakhir pada tanggal-tanggal tersebut. Laporan keuangan tersebut diaudit oleh auditor lain yang laporannya telah diserahkan kepada kami, dan pendapat kami, sejauh berkaitan dengan angka milik 'Y' di atas, semata-mata hanya didasarkan atas laporan auditor lain tersebut".

3. Menerbitkan laporan audit wajar dengan pengecualian.

   Laporan ini diterbitkan jika auditor utama tidak ingin memikul tanggung jawab apa pun juga atas pekerjaan auditor lain. Auditor utama dapat juga memutuskan bahwa diperlukan pengecualian jika auditor lain memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atas sebagian laporan keuangan yang telah diauditnya.

1.4 Penyimpangan dari Laporan Audit Wajar Tanpa Pengecualian

Berikut adalah beberapa kondisi, yang bersifat material atau bahkan sangat material, yang memerlukan penyimpangan dari pendapat wajar tanpa pengecualian:

1. Pembatasan ruang lingkup audit.

Pembatasan ruang lingkup terjadi apabila auditor tidak dapat mengumpulkan bahan bukti audit secara memadai untuk menyimpulkan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Pembatasan ruang lingkup ini dapat disebabkan oleh klien sendiri atau oleh situasi yang berada di luar kendali klien atau auditor. Contoh pembatasan ruang lingkup audit yang disebabkan oleh klien adalah penolakan manajemen klien untuk memperbolehkan auditor melakukan konfirmasi piutang atau pengujian fisik atas persediaan (*stock opname*). Adapun contoh pembatasan yang disebabkan oleh situasi yang berada di luar kendali klien atau auditor adalah belum disepakatinya penugasan audit hingga berakhirnya tahun buku (tutup buku) perusahaan, sehingga tidak mungkin bagi auditor untuk mengamati persediaan secara fisik, mengkonfirmasi piutang, atau melaksanakan prosedur audit penting lainnya setelah tanggal neraca.

2. Ketidak sesuaian laporan keuangan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

   Penyimpangan dari laporan audit wajar tanpa pengecualian juga dapat terjadi apabila klien tetap pada pendiriannya untuk tidak mematuhi prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Sebagai contoh: (a) menilai persediaan barang dagangan berdasarkan harga jual, bukan harga perolehan; (b) menggunakan biaya pengganti, bukan biaya historis, dalam menyajikan aktiva tetap di neraca; (c) menyajikan investasi dalam *held to maturity securities* di neraca pada akhir periode sebesar nilai pasar wajar, bukan sebesar harga perolehan yang telah diamortisasi; atau (d) menyajikan investasi dalam *trading* dan *available for sale securities* di neraca pada akhir periode sebesar harga perolehan, bukan sebesar nilai pasar wajarnya.

3. Auditor tidak independen.

   Auditor harus memiliki sikap mental yang independen. Sekalipun auditor memiliki tingkat kompetensi yang tinggi, namun apabila tidak mempunyai sikap independen dalam mengum-

pulkan informasi, maka bahan bukti audit akan menjadi tidak berguna dan menghasilkan kesimpulan yang bias. Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak (netral) di dalam penyelenggaraan pengujian audit, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Independensi merupakan tujuan yang harus selalu diupayakan. Sekalipun auditor dibayar oleh klien, namun ia harus tetap memiliki kebebasan untuk melakukan audit secara andal.

Apabila salah satu dari ketiga kondisi di atas bersifat material atau bahkan sangat material sehingga memerlukan penyimpangan dari laporan wajar tanpa pengecualian, maka laporan selain laporan wajar tanpa pengecualian harus diterbitkan. Dalam hal ini, ada tiga jenis utama laporan audit yang harus diterbitkan (sesuai dengan masing-masing kondisi yang ada), yaitu laporan pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), laporan pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), atau laporan menolak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*).

Laporan Pendapat Wajar dengan Pengecualian (Qualified Opinion)

Laporan pendapat wajar dengan pengecualian diterbitkan apabila auditor yakin bahwa laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan secara wajar tetapi, terdapat pembatasan dalam ruang lingkup audit (kondisi pertama) atau kelalaian dalam mematuhi prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (kondisi dua). Laporan pendapat wajar dengan pengecualian merupakan bentuk penyimpangan yang paling ringan dari laporan wajar tanpa pengecualian.

Laporan pendapat wajar dengan pengecualian diterbitkan apabila kondisi satu atau kondisi kondisi terjadi secara material, namun tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan. Apabila kondisi pertama bersifat sangat material sehingga kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan diragukan, maka harus diterbitkan laporan menolak memberikan pendapat. Adapun apabila kondisi dua bersifat sangat material sehingga kewajaran laporan keuang-

an secara keseluruhan diragukan, maka harus diterbitkan laporan pendapat tidak wajar. Untuk kondisi tiga (auditor tidak independen), laporan menolak memberikan pendapat harus diterbitkan tanpa melihat tingkat materialitasnya.

Untuk kondisi satu yang terjadi secara material tetapi tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan, hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penyusunan laporan pendapat wajar dengan pengecualian adalah:

- Paragraf pendahuluan sama dengan laporan audit standar.
- Dalam paragraf ruang lingkup, kalimat pertama dimulai dengan pernyataan yang berbunyi: "*Kecuali seperti dibahas dalam paragraf berikut ini*, kami melaksanakan audit berdasarkan standar auditing yang berlaku umum .... (sisa kalimatnya sama dengan kalimat yang ada pada paragraf ruang lingkup dalam laporan audit standar)".
- Setelah paragraf ruang lingkup, diperlukan sebuah paragraf tambahan yang menjelaskan adanya pembatasan ruang lingkup tersebut sehingga auditor tidak dapat memperoleh keyakinan yang memadai. Sebagai contoh: "*Kami tidak dapat memperoleh laporan keuangan yang telah diaudit guna mendukung investasi perusahaan dalam anak perusahaan sebesar Rp 175 juta, sebagaimana yang diuraikan dalam catatan XII atas laporan keuangan. Karena data akuntansi kurang memadai, kami tidak dapat memperoleh keyakinan atas nilai buku investasi tersebut dengan prosedur audit kami yang lain*".
- Setelah paragraf tambahan, pernyataan yang ada dalam paragraf pendapat akan berbunyi (untuk contoh di atas): "Menurut pendapat kami, *kecuali untuk dampak penyesuaian tersebut, jika ada, yang mungkin perlu dilakukan jika kami memeriksa bukti tentang investasi dalam anak perusahaan,* laporan keuangan yang kami sebut di atas menyajikan secara wajar, ... (sisa kalimatnya sama dengan kalimat yang ada pada paragraf pendapat dalam laporan audit standar)".

Untuk kondisi dua yang terjadi secara material tetapi tidak me-